

**Audience publique du 12 juillet 2004**

---

Recours formé par la société anonyme ... s.a., Luxembourg,  
contre des décisions du bureau d'imposition sociétés 2  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17622 du rôle, déposée le 19 février 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc KERGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme de droit luxembourgeois ... s.a., ayant son siège social à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation principalement des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal émis par le bureau d'imposition sociétés 2 le 14 juin 2001 au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999, sinon des décisions implicites de rejet suite au silence du directeur de l'administration des Contributions directes par rapport à des réclamations introduites en date du 11 septembre 2001 à l'encontre des bulletins prévisés ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2004 par Maître Marc KERGER pour compte de la société anonyme ... s.a.;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marc KERGER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 juillet 2004.

---

Le 14 juillet 1992, la société anonyme de droit luxembourgeois ... s.a ci-après désignée par « *la société ...* », acquit 14.999 actions de la société espagnole XXX S.I., ci-après désignée par « *la société XXX* », au prix de ESP 461.700.000 (ECU 3.744.483).

La société ..., après avoir consenti à la société XXX le 31 octobre 1993 une avance à fonds perdu de ECU 551.934 et une autre de ECU 841.587 le 29 juillet 1994, a décidé au 31

décembre 1994 de réduire la valeur de la participation de ECU 3.214.074, pour ensuite céder celle-ci le 3 septembre 1995 à sa société-mère YYY S.p.a à sa valeur nette comptable, soit ESP 188.000.000 (ECU 1.160.000).

Par bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1995, portant la même date du 14 octobre 1999 le bureau d'imposition sociétés 2 admit la réalisation, par la société ..., d'une perte de LUF 156.056.872 durant l'exercice 1995, mais lui imputa des distributions cachées de bénéfices à hauteur de LUF 181.287.144, de sorte à retenir, après certaines ajoutées et déductions, dans le chef de la société ... un bénéfice imposable de LUF 24.379.717, à partir duquel il admit en déduction les pertes reportables des exercices antérieurs.

La société ... fit introduire une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1994 et 1995 émis le 14 octobre 1999, réclamation qui fut rejetée par décision du 27 mars 2001 du directeur de l'administration des Contributions directes.

Par requête déposée le 27 juin 2001, la société ... fit introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale du 27 mars 2001, recours tranché par jugement du tribunal administratif du 24 avril 2002, n° 13666 du rôle.

Ce jugement, après avoir rappelé que la charge de la preuve repose sur le contribuable qui estime que la valeur d'exploitation d'un bien doit être fixée à un montant inférieur à son prix d'acquisition, constata en substance que la société ... était restée en défaut d'établir, voire de faire état d'une justification économique pour ladite diminution de bénéfices et de prouver de la sorte qu'elle n'avait pas procédé à des distributions cachées de bénéfices, et retint que c'était à bon droit que le bureau d'imposition avait fixé la valeur d'exploitation de la participation à son prix d'acquisition, refusant ainsi la reconnaissance d'une réduction de valeur.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 7 juin 2002, la société ... releva appel du prédit jugement, appel tranché par arrêt du 19 novembre 2002 (n° 14999C du rôle).

La Cour retint à son tour que dans la mesure où le contribuable estime que la valeur d'exploitation d'un bien doit être fixée à un montant inférieur à son prix d'acquisition, il lui incombe de fournir les éléments concrets de nature à justifier cette fixation d'une valeur inférieure, mais, au vu d'un rapport d'expertise du bureau MMM du 6 septembre 2002, versé pour la première fois en instance d'appel, estima que la société ... avait justifié la réduction de valeur de l'ordre de ECU 3.214.074 et ordonna que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal émis le 14 octobre 1999 pour l'année 1995 soient redressés en conséquence.

Le bureau d'imposition sociétés 2 émit en exécution de cet arrêt en date du 10 janvier 2003 un bulletin rectificatif retenant un montant de LUF 205.500.152 au titre de pertes reportables, ainsi qu'un bénéfice imposable de LUF 24.479.717.

Le même bureau d'imposition sociétés 2 avait cependant auparavant émis en date du 14 juin 2001 des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999, par lesquels il n'a admis aucun montant au titre de pertes d'exploitation reportables.

Moyennant courriers recommandés de la société civile ... , tous datés du 11 septembre 2001, la société ... fit introduire des réclamations au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999, tous émis le 14 juin 2001.

Au vu du silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », la société ... a fait introduire en date du 19 février 2004 un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation principalement des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal émis par le bureau d'imposition sociétés 2 le 14 juin 2001 au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999, sinon des décisions implicites de rejet suite au silence du directeur de l'administration des Contributions directes par rapport à ses réclamations introduites en date du 11 septembre 2001 à l'encontre des bulletins pré-visés.

#### Quant à la recevabilité :

Il y a lieu de prime abord de rappeler que les contestations relatives aux impôts directs de l'Etat tombant dans le champ de compétence du tribunal administratif sont énumérées à l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, qui, d'après l'agencement de ladite loi, fait en sorte que ne sont pas applicables en matière fiscale les dispositions de l'article 4, paragraphe (1) de celle-ci, qui permettent l'introduction d'un recours contentieux contre une décision implicite de rejet supposée être prise par l'administration à laquelle une demande a été adressée, sans qu'une décision administrative expresse ne soit intervenue dans un délai de trois mois. La non-applicabilité du prédit article 4, paragraphe (1) aux recours en matière fiscale est par ailleurs confortée par les travaux préparatoires suivant lesquels « *par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. (...) Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la [décision] initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée* » (cf. doc. parl. 3940<sup>A2</sup>, Amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p.5, ad. (3) 3).

Seule est donc applicable en la matière la disposition de l'article 8, paragraphe (3), alinéa 3 suivant laquelle au cas où « *aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation (...)* » (trib. adm. 21 mars 2002, n° 12843 du rôle, Pas. adm. 2003, v° Impôts, n° 363, p.406).

En l'espèce, la société demanderesse s'est adressée par courriers du 11 septembre 2001 au directeur de l'administration des Contributions directes, de sorte que ce serait le silence de ce dernier qui serait constitutif de la décision de rejet ainsi dégagée dans la logique de la requête.

Il découle toutefois des développements qui précèdent, qu'en matière fiscale, aucun recours contre une décision implicite de rejet se dégageant du silence gardé pendant plus de trois mois par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite de l'introduction d'une réclamation n'est prévu par la législation en vigueur, mais que le recours doit être dirigé contre les bulletins entrepris par les réclamations non vidées.

En l'espèce, force est de constater que c'est dès lors valablement que la société ... a dirigé son recours contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal émis par le bureau d'imposition sociétés 2 le 14 juin 2001 au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999. Il s'ensuit par ailleurs que le tribunal administratif doit se déclarer incompétent dans la mesure où le recours est dirigé à titre subsidiaire contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction des réclamations du 11 septembre 2001.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, lequel est encore recevable dans la pure forme pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

Il en résulte encore que c'est à bon droit que le délégué du Gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du Gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours dans la mesure où celui-ci est dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal émis au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999 en relevant qu'en application du paragraphe 232, alinéa 2 AO, le bénéfice d'exploitation ne peut en principe être valablement critiqué que par une réclamation dirigée contre le bulletin de la base d'assiette.

Aux termes du paragraphe 232 alinéa 2 AO, « *Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* », de sorte qu'il en résulte qu'un bulletin d'impôt proprement dit n'est pas susceptible d'être attaqué par des moyens relatifs à ce qui est tranché par le bulletin de la base d'assiette.

La société ..., tout en admettant le principe retenu ci-avant, estime cependant qu'il doit en être autrement si le bulletin de la base d'assiette se trouve comme en l'espèce réuni au bulletin de l'impôt commercial communal dans un même support matériel et qu'il conviendrait, plutôt que de se limiter au sens littéral des termes employés, d'analyser son recours selon l'intention qu'elle a clairement manifestée, à savoir celle d'agir contre la base d'assiette de l'impôt communal.

En l'espèce, force est de constater que la société ... a clairement précisé tant dans ses réclamations que dans son recours introductif d'instance qu'elle entend contester le montant de l'impôt commercial communal réclamé, en ce que celui-ci serait basé sur un montant erroné retenu au titre du bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial, l'erreur découlant

de la non-prise en compte tant par le bureau d'imposition que par le directeur des pertes d'exploitation reportables. Il est encore constant que l'assiette de l'impôt communal dépend directement du montant du bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial, de sorte que les contestations de la société demanderesse portant sur le montant du bénéfice commercial s'étendent nécessairement quant à leurs effets également à la base d'assiette de l'impôt communal.

Il appert encore que les bulletins de l'impôt commercial communal litigieux comportent dans le même acte tant le calcul de la base d'assiette globale que celui de l'impôt commercial communal, de sorte qu'en l'espèce, le bulletin de la base d'assiette s'est trouvé réuni au bulletin d'impôt commercial dans un même support matériel.

Il résulte de tout ce qui précède qu'en l'espèce il convient d'analyser le recours de la demanderesse comme portant, à travers les contestations du montant du bénéfice commercial, également contre la base d'assiette de l'impôt commercial, de sorte que le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du Gouvernement est à écarter (voir en ce sens trib. adm. 20 mai 1998, n° 10163 et 10164 du rôle, trib. adm. 14 février 2000, n° 11283 du rôle, Pas. adm. 2003, v° Impôts, n° 383, p.410).

#### Quant au fond :

Aux termes de l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* »,

*« (1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.*

*(2) La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes :*

- 1. n'entrent en ligne de compte que les pertes qui, pendant l'année d'imposition correspondant à l'exercice où elles se sont produites, n'ont pu être compensées avec d'autres revenus nets et que, pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions du précédent article ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52 ;*
- 2. les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue ;*
- 3. seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction. (...) ».*

La société demanderesse entend en l'espèce se prévaloir d'une perte d'exploitation trouvant son origine dans la réduction de valeur de sa participation dans la société XXX.

Or la valeur d'exploitation d'une participation est essentiellement fonction, d'une part, du coût de remplacement des éléments nécessaires du patrimoine de la société dans laquelle la participation est détenue, utilisés au bénéfice de la société détentrice de cette participation et, d'autre part, du degré d'utilité ou de nécessité de la participation dans le cadre de l'activité globale de la société détentrice. Dans la mesure où le contribuable estime que la valeur d'exploitation d'un bien doit être fixée à un montant inférieur à son prix d'acquisition, il lui

incombe de fournir les éléments concrets de nature à justifier cette fixation d'une valeur inférieure (trib. adm. 24 avril 2002, n° 13666, confirmé en ce point par Cour adm. 19 novembre 2002, n° 14999C).

En l'espèce la société ... fait plaider que la perte par elle subie serait non litigieuse et non discutable, en renvoyant notamment au bulletin rectificatif émis en date du 10 janvier 2003 par le bureau d'imposition sociétés 2.

Le tribunal est à ce sujet amené à constater que par son arrêt précité du 19 novembre 2002 la Cour administrative a admis sur base d'un rapport d'expertise du bureau MMM du 6 septembre 2002 le principe d'une réduction de valeur dans le chef de la société ..., réduction de valeur arrêtée à un montant de ECU 3.214.074.

Si c'est à juste titre que le délégué du Gouvernement souligne le fait que compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt l'arrêt précité n'a pas à proprement parler d'autorité en ce qui concerne les impositions actuellement déferées au tribunal, il n'en demeure pas moins que la réduction de valeur arrêtée par la Cour s'impose en l'espèce en tant qu'élément constant en cause non contesté par les parties.

Il est encore constant que le bureau d'imposition sociétés 2 émit en exécution du prédit arrêt du 19 novembre 2002 un bulletin rectificatif daté du 10 janvier 2003 retenant pour l'année d'imposition 1995 un montant de LUF 205.500.152 au titre de pertes reportables, du fait des pertes d'exploitation des années d'imposition 1991 à 1994, ainsi qu'un bénéfice imposable de LUF 24.479.717, de sorte qu'en application de l'article 114 LIR précité et en l'absence de toute contestation quant au respect par la société demanderesse des conditions y énumérées sous son alinéa 2, elle doit se voir accorder pour les années d'imposition subséquentes le bénéfice de la déduction des soldes respectifs résultant du report du montant retenu pour l'année 1995 compte tenu du bénéfice imposable.

Etant donné cependant qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)), son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2003, V° Impôts, XI Procédure contentieuse, n° 378, p.409).

En application des développements qui précèdent, par réformation des bulletins déferés et compte tenu du silence du directeur des Contributions directes, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau compétent pour exécution.

## **PAR CES MOTIFS**

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant et par réformation dit que pour le calcul de la perte reportable à prendre en considération pour l'année 1996 et pour les années subséquentes 1997, 1998 et 1999, il y a lieu de tenir compte de la perte reportable telle que se dégageant du bulletin rectificatif du 10 janvier 2003 concernant l'année 1995 pour la détermination tant de l'impôt sur le revenu des collectivités que de l'impôt commercial communal

dit que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal émis par le bureau d'imposition sociétés 2 le 14 juin 2001 au titre des années d'imposition 1996, 1997, 1998 et 1999 sont à établir en conséquence ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

déclare le recours en annulation formulé à titre subsidiaire irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 juillet 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Lenert, premier juge,  
M. Sünner, juge

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte